



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 9100-58

Дата, 12.02.2008 г.

ДО
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ" –

Относно: право на приспадане на данъчен кредит за платен данък върху добавената стойност за осъществен внос, във връзка с Правилника за изменение и допълнение на ППЗДДС, в сила от 01.01.2009г. /ДВ бр.4/2009г./

Във връзка с постъпили множество въпроси и с оглед единното прилагане на данъчното законодателство, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище относно правото на приспадане на данъчен кредит за платен данък върху добавената стойност за осъществен внос:

1. Условия за възникване и упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит при внос

Съгласно чл.69, ал.1, т.2 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС), когато стоките се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки и не попадат в ограниченията на право на приспадане на данъчен кредит, предвидени в чл. 70, лицето има право да приспадне начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57 от същия закон.

Изрично в разпоредбата на чл.71, т.3 от ЗДДС е посочено, че в случаите на внос по чл. 16 от закона лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит при условие, че

- лицето притежава митническа декларация, в която същото е посочено като вносител

- данъкът е внесен по реда на чл. 90, ал. 1 от закона.

Тези две условия трябва кумулативно да бъдат налице, за да се упражни правото на данъчен кредит от лицата, осъществили внос.

Съгласно чл. 90, ал. 1 и ал.2 от ЗДДС – „Внасяне на данъка при внос на стоки”, в случаите на внос вносителят на стоки **внася ефективно начисления от митническите органи данък в републиканския бюджет**, както следва:

- по сметка на съответното митническо учреждение, оформящо вноса;

- по сметка или в касата на съответното митническо учреждение, оформящо вноса, когато вносителят е нерегистрирано по този закон физическо лице, което не е едноличен търговец.

Данъкът не може да се прихваща от органите по приходите или митническите органи с други задължения /чл.90, ал.2 от ЗДДС/.

Видно от цитираните норми, правото на приспадане на данъчен кредит възниква само за данък, платен ефективно в Републиканския бюджет, т.е. не може задължения за ДДС по внос да се прихваща с вземания на лицето към бюджета от какъвто и да е характер. В случай, че поради неизпълнение на задължението за внасяне на данъка от вносителя, данъкът е погасен от компетентен административен орган чрез прихващане, за лицето не възниква право на приспадане на данъчен кредит за този

данък, тъй като същият не е „внесен по реда на чл. 90, ал.1 от закона”, каквото е изискването на чл.71, т.3 от ЗДДС.

По отношение на условието лицето да притежава митническа декларация, възникна необходимост от уточняване на съдържанието на този текст в разпоредбата, в контекста на съответните Директиви и Регламенти на ЕС.

Закона за данъка върху добавената стойност транспонира разпоредбите на 6-та Директива на Съвета 77/388/ЕЕС, в чл. 18, т.1, б.”б” от която в правилата, регламентиращи правото на приспадане, е записано, че данъчно задълженото лице следва да притежава документ за внос, в който данъчнозадълженото лице е посочено като получател или вносител и който посочва или дава възможност за изчисляване сумата на дължимия данък. Идентична е и разпоредбата на чл.178, б.”д” от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, която отмени 6-та Директива.

Възможни са различни хипотези, в които не е предвидено размерът на данъка да се взема под отчет с писмена митническа декларация. В тези случаи лицата няма да притежават митническа декларация за осъществения внос. Така например в случаите на прилагане на чл.866 от Регламент 2454/93 г. на ЕИО и чл.53, т.1 от Регламент № 2913/92 на ЕИО, с който е утвърден Митническият кодекс на Общността, не е налице необходимост да се издава митническа декларация и лицето няма да притежава посочения изрично в чл. 71, т. 3 от ЗДДС документ. Следва да се подчертае, че съгласно разпоредбата на чл. 249, ал. 2 от Договора за ЕО, регламентите имат задължителна юридическа сила по отношение на държавите-членки, като за тяхното приложение във вътрешния правов ред не се издава отделен, специален, въвеждащ акт. Поради това е недопустимо с вътрешен нормативен акт, особено, когато се касае за упражняване на дадено право, да се въвежда ограничителен режим в противоречие с разпоредби от Регламенти на ЕИО. Още повече в чл. 56 от ЗДДС е посочено, че начисляването на данъка при внос по чл. 16 от същия закон се извършва от митническите органи, като размерът на данъка се взема под отчет по реда, определен за митническото задължение, т.е. в ЗДДС е съобразен фактът, че начисляването на данъка при внос по чл. 16 от същия закон следва да става по реда, определен за митническо задължение.

В тази връзка, с оглед уточняване на приложението на чл.71 от ЗДДС е и изменението на чл. 56, ал.1 от ППЗДДС. Съгласно същия право на приспадане на данъчен кредит за платения данък в случаите на внос се упражнява въз основа на:

- митническата декларация или друг документ за внос, издаден или заверен от митническата администрация

- в този документ данъчно задълженото лице следва да е посочено като получател или вносител и

- документът посочва сумата на дължимия данък върху добавената стойност или дава възможност за изчисляването на тази сума.

Правото на приспадане на данъчен кредит за платения данък в случаите на внос се упражнява, като документа се включи в дневника за покупките за съответния данъчен период, през който е възникнало това право или в един от следващите три данъчни периода.

При внос по чл. 16, ал. 3 от закона в дневника за покупките за съответния период се посочва документът, удостоверяващ приключването на митническите формалности.

2. Корекции при промяна на данъчната основа при внос

В редица случаи митническият орган издава административен акт при промяна на данъчната основа при внос, която промяна е настъпила след датата на

разрешението за вдигане на стоките, документиран съгласно чл. 56, ал.1 на ППЗДДС. За тази промяна митническият орган издава административен акт /обикновено Решение/, който може да бъде както за увеличаването, така и за намаляването на данъчната основа по вноса

2.1. Упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит за допълнително начисления и платен данък

Съгласно чл. 56а, ал.1 от ППЗДДС в сила от 01.01.2009г. когато митническите органи след датата на разрешението за вдигане на стоките начислят и вземат под отчет допълнително задължение за данък върху добавената стойност, вносителят - регистрирано по закона лице, упражнява правото си на данъчен кредит за допълнително начисления и платен данък **чрез включване на взетото под отчет допълнително задължение за данък върху добавената стойност и административния акт, издаден от митническият орган, в дневника за покупките за данъчния период, през който този документ е получен от вносителя, или за един от следващите три данъчни периода.**

В случай, че лицето е имало право на приспадане на пълен данъчен кредит през периода, през който е това право е упражнено първоначално, документът следва да се включи в дневника за покупките, като увеличението на данъчната основа се посочи в клетка 10, съответно размерът на данъка – в клетка 11.

В случай, че лицето е имало право на приспадане на частичен данъчен кредит през периода, през който това право е упражнено първоначално, в дневника за покупките – в колона 10, следва да отрази размерът на увеличението на данъчната основа, а в колона 11 – размерът на увеличението на данъка, умножен по коефициента по чл. 73 от ЗДДС, определен през данъчния период, през който е упражнено първоначално правото на данъчен кредит. В случай, че правото на приспадане на частичен данъчен кредит е упражнено първоначално през една календарна година, а допълнителното начисляване на данък е през следваща календарна година, в колона 11 следва да се отрази размерът на увеличението на данъка, умножен по преизчисления годишен коефициент по чл. 73, ал.6 от ЗДДС за годината на вноса.

Следва да се има предвид, че дори и тази промяна на митническата стойност на внесени стоки след датата на разрешението за вдигане на стоките да е в резултат на последващ контрол от страна на органите на Агенция "Митници" лицето ще има право да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за установения допълнително данък върху добавената стойност за този внос. За да се упражни правото на данъчен кредит обаче допълнително начисленият данък следва да бъде ефективно внесен в Републиканския бюджет по реда на чл. 90, ал.1 от ЗДДС, както е посочено в т.1 на настоящото становище.

2.2. Отчитане на намаляването на дължимия данък, в случаите когато вносителят е ползвал данъчен кредит за начисления данък

Съгласно чл. 56, ал.2 от ППЗДДС, в сила от 01.01.2009г., когато митническите органи след датата на разрешението за вдигане на стоките намалят дължимия данък върху добавената стойност спрямо данъка, посочен в митническата декларация или друг документ за вноса, вносителят, ако е регистрирано по закона лице, извършва корекция на дължимия данък по вноса и на ползания данъчен кредит за данъка, начислен по вноса, като:

- отразява издадения от митническите органи административен акт за промяна в митническата стойност в дневника за продажбите;

- отразява документа в дневника за покупките.

Корекциите се извършват в данъчния период, в който лицето е получило документа за промяната в митническата стойност или през един от следващите три данъчни периода и само ако вносителят е ползвал данъчен кредит за начисления данък по вноса.

2.2.1. В случаите, при които лицето е ползвало пълен данъчен кредит за платения данък по вноса, същото в дневника за продажбите – колона 11 следва да посочи размера на намалението на данъчната основа /разликата между първоначално определената от митническия орган данъчна основа и установената в последствие/, а в колона 12 размера на намалението на данъка /разликата между първоначално определения от митническия орган данък и установения в последствие/. В дневника за покупките – в колона 10, следва да отрази също размера на намалението на данъчната основа, а в колона 11 – размера на намалението на данъка.

2.2.2. В случаите, при които лицето е ползвало частичен данъчен кредит за платения данък по вноса, същото, по аргумент от чл. 73 от ЗДДС, в дневника за продажбите – колона 11 следва да посочи размерът на намалението на данъчната основа /разликата между първоначално определената от митническия орган данъчна основа и установената в последствие/, а в колона - 12 размерът на намалението на данъка /разликата между първоначално определения от митническия орган данък и установения в последствие/. В дневника за покупките – в колона 10, следва да отрази също размерът на намалението на данъчната основа, **а в колона 11 – размерът на намалението на данъка, умножен по коефициента по чл. 73 от ЗДДС, определен през данъчния период, през който е упражнено първоначално правото на данъчен кредит.** В случай, че правото на приспадане на частичен данъчен кредит е упражнено първоначално през една календарна година, а намаляването на данъка е през следваща календарна година, в колона 11 следва да се отрази размерът на намалението на данъка, умножен по преизчисления годишен коефициент по чл. 73, ал.6 от ЗДДС за годината на вноса.

2.2.3. В случаите при които вносителят не е регистрирано по този закон лице или ако платеният от вносителя данък е без право на приспадане на данъчен кредит, същият упражнява правото си на възстановяване на недължимо платения данък върху добавената стойност съгласно документа, издаден от митническите органи, по реда на чл. 128 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, съгласно чл.56а, ал.4 от ППЗДДС.

3. Преходни разпоредби относно упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит при внос, в случаите на чл. 56 и 56а от ППЗДДС

Преходният режим относно случаите, регламентирани с чл. 56 и 56а от ППЗДДС е уреден с § 12 и §13 от ПЗР на правилника.

3.1. Тези преходни норми предвиждат, че лицата могат да упражнят правото си на приспадане на данъчен кредит чрез включване на акта/документа, издаден или заверен от митническата администрация в дневника за покупките за данъчния период на влизането в сила на този правилник или през един от следващите три данъчни периода – т.е. най - късно до данъчен период м.април 2009г. включително.

Възможността да се упражни това право с обратна сила е предвидена относно:

- документ, издаден след 1 януари 2007 г. включително - в случаите по чл. 56, когато дължимият данък не е посочен в митническа декларация, а в друг документ.

- административният акт е издаден след 1 януари 2007 г. включително и е получен от вносителя преди 01.01.2009г. - в случаите на чл. 56а, ал. 1 от правилника.

Правото на приспадане на данъчен кредит следва да се упражни съобразно изложеното в т.2.1. на настоящото Становище.

По аргументите, изложени по-горе, както и по аргумент от § 12 и §13 от ПЗР на ППЗДДС, в случай, че лицата са приспаднали данъчен кредит преди 01.01.2009г. въз основа на митнически документ, различен от митническа декларация – в случаите на чл. 56 от ППЗДДС, или въз основа на издаден от митническата администрация административен акт – в случаите на чл. 56а, ал.1 от ППЗДДС и тези митнически документи/актове са издадени след 01.01.2007г., следва да се приеме, че правото на приспадане на данъчен кредит е упражнено законосъобразно.

3.2. В случаите, когато митническите органи след датата на разрешението за вдигане на стоките намалят дължимия данък върху добавената стойност спрямо данъка, посочен в митническата декларация или друг документ за вноса, вносителят, ако е регистрирано по закона лице, извършва корекция на дължимия данък по вноса и на ползания данъчен кредит за данъка, начислен по вноса, по реда, посочен в т.2.2.1. и 2.2.2. на настоящото становище.. Корекцията по този ред се извършва в случаите, когато митническите административни актове са издадени след 01.01.2007г. и лицето не е отразило промяната до влизане в сила на измененията на ППЗДДС.

3.3. За възстановяването на недължимо платени данък в случаите на чл. 56а от ППЗДДС, при които вносителят не е регистрирано по този закон лице или ако платеният от същия данък е без право на приспадане на данъчен кредит, се прилага посоченото в т. 2.2.3, т.е. възстановяването се извършва по реда на чл. 128 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Възстановяването по този ред се извършва в случаите, когато митническите административни актове са издадени след 01.01.2007г. и лицето не е упражнило правото си на възстановяване на недължимо платения данък до 01.01.2009г.

4. В случаите на обжалване на съответните митнически актове и последващо изменение на данъчната основа в резултат на влезли в сила административни или съдебни актове, промените в данъчната основа и начисления данък, съответно правото на данъчен кредит, се посочват в дневниците за покупки и продажби и справки-декларации по начина, посочен по-горе.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

/МАРИЯ МУРГИНА/